

Dr. Dirk E. Meyer, Universität München

Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung

Erwiderung zu den Beiträgen von Dr. Ursula Ley, DSr 1985, 261 f. und Michael Preißer, DSr 1985, 498 ff.

A. Problemstellung

Die einkommensteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Überlassung eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes zur Nutzung ist umstritten. Kernpunkt der Auseinandersetzung ist die Frage, ob die Abschreibungen auf das genutzte Wirtschaftsgut verloren gehen oder vom Nutzungsberechtigten geltend gemacht werden können¹. Sofern das Wirtschaftsgut betrieblich genutzt wird, stehen zwei Lösungswege zur Diskussion: Nutzungsrechtseinlage bzw. Nutzungseinlage.

BFH², Finanzverwaltung³ und die Vertreter der Splittertheorie⁴ gehen davon aus, daß der Nutzungsberechtigte ein Wirtschaftsgut „Nutzungsrecht“ erwirbt⁵. Das unentgeltlich erworbene Nutzungsrecht darf er in sein Betriebsvermögen einlegen, sofern die Nutzungsmöglichkeit auf einer gesicherten Rechtsposition beruht. Über die weitere Behandlung bestehen tiefgreifende Meinungsverschiedenheiten, insbesondere auch zwischen dem IV. und dem VIII. Senat des BFH. Die Finanzverwaltung⁶ hat sich der Auffassung des IV. Senats⁷ angeschlossen und eine entgegenstehende Entscheidung des VIII. Senats⁸ für nicht anwendbar erklärt. Im Ergebnis führt die Rechtsprechung des IV. Senats dazu, daß der unentgeltlich Nutzungsberechtigte die Abschreibungen geltend machen kann, die der Eigentümer absetzen könnte, wenn er das Wirtschaftsgut selbst zur Einkunftserzielung einsetzen würde. Während der VIII. Senat konsequenterweise – zumindest für den Fall des Vorbehaltsnießbrauchs an Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens – alle Schlußfolgerungen aus der Vorstellung ziehen will, wonach Nutzungsrechte selbständige, einlagefähige Wirtschaftsgüter sind und dadurch zu nicht akzeptablen Ergebnissen kommt, fehlt der im Ergebnis begrüßenswerten Auffassung des IV. Senats die rechtsdogmatische Begründung⁹.

Wegen der Schwierigkeit, die „Konstruktion“¹⁰ der Nutzungsrechtseinlage mit den allgemeinen Vorschriften des Einkommensteuerrechts in Einklang zu bringen, ohne zu merkwürdigen Ergebnissen zu gelangen, wird im Schrifttum¹¹ überwiegend die Auffassung vertreten, der BFH solle auf die „Krücke“¹² eingelegter Nutzungsrechte verzichten und statt dessen die Abschreibungen, die der Eigentümer im Falle eigener Einkunftserzielung geltend machen könnte, beim Nutzungsberechtigten im Wege der Nutzungseinlage berücksichtigen. Für den Fall, daß die Nutzungsmöglichkeit auf einer gesicherten Rechtsposition beruht, führt die Nutzungseinlage letztlich zum selben Ergebnis wie die Konstruktion des IV. Senats. Sie ist aber weitaus einfacher zu handhaben. Die Anwendung der Nutzungseinlage bereitet selbst bei völlig ungewisser Überlassungsdauer keine Schwierigkeiten, da die Abschreibungsbeträge nicht mit Beginn der Nutzungsüberlassung in einer Summe, sondern kontinuierlich als Einlage zu erfassen sind. Schätz- und Abzinsungsprobleme entfallen. Auch die Behandlung der vorzeitigen Beendigung der Nutzungsüberlassung ist völlig unproblematisch. Ein Entnahmegewinn kann nicht entstehen¹³. Beruht die Nutzungsmöglichkeit dagegen auf einer ungesicherten Rechtsposition oder auf bloßer Gefälligkeit, geht die im Schrifttum vertretene Lö-

sung über die bisherige Rechtsprechung hinaus, die in solchen Fällen die Einlage eines Wirtschaftsgutes „Nutzungsrecht“ und damit die Überleitung des AfA-Potentials auf den Nutzungsberechtigten ablehnt¹⁴.

Gegen die Berücksichtigung der Abschreibungen im Wege der Nutzungseinlage wendet sich Ley¹⁵ mit dem Argument, daß durch die Einbeziehung von Aufwendungen, die ein Dritter getragen hat (Drittaufwand), der Begriff der Nutzungseinlage einen größeren Umfang erhalte als der korrespondierende Begriff der Nutzungsentnahme. Dies sei nicht zulässig. Nicht entnehmen läßt sich den Ausführungen von Ley, ob sie auch die Behandlung des Nutzungsrechts als einlagefähiges Wirtschaftsgut für falsch hält und somit zu dem Ergebnis kommt, daß die Abschreibungen auf ein zur Einkunftserzielung eingesetztes Wirtschaftsgut immer dann verloren gehen, wenn es sich bei dem Einkunftserzieler um einen unentgeltlich Nutzungsberechtigten handelt. Auch Preißer¹⁶ lehnt die Berücksichtigung von Drittaufwand im Wege der

1) Der Eigentümer kann die Abschreibungen nicht geltend machen, da er wegen der Unentgeltlichkeit der Überlassung keine Einkünfte erzielt. BFH v. 13. 5. 1980, BStBl. 1981 II, 299.

2) BFH v. 28. 2. 1974, BStBl. II, 481; v. 16. 11. 1977, BStBl. 1978 II, 386; v. 31. 10. 1978, BStBl. 1979 II, 401 (403 Tz. 2b); v. 22. 1. 1980, BStBl. II, 244 (246 Tz. 3b); v. 20. 11. 1980, BStBl. 1981 II, 68 (69 Tz. II 2); v. 26. 5. 1982, BStBl. II, 594; v. 2. 8. 1983, BStBl. II, 735, 736, 739, und v. 8. 12. 1983, BStBl. 1984 II, 202.

3) Abschn. 39 Abs. 2 EStR.

4) Vgl. insbes. Stadie, Zur Einlage von Nutzungsrechten in das Betriebsvermögen, DB 1984, 578 ff.; Kessler, Einzelwirtschaftliche Betrachtung der Nießbrauchsbesteuerung, BB 1985, 1386 ff.

5) Diese Auffassung ist schon deshalb zweifelhaft, weil das dingliche oder obligatorische Recht, ein Wirtschaftsgut für begrenzte Zeit nutzen zu dürfen, nicht losgelöst von dem genutzten Wirtschaftsgut bewertet werden kann. Der Wert des Nutzungsrechts steht, steigt und fällt mit dem des genutzten Wirtschaftsgutes. Mangels selbständiger Bewertungsfähigkeit dürften Nutzungsrechte daher eigentlich nicht als Wirtschaftsgüter behandelt werden. Vgl. Biergans, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 3. Aufl. 1985, S. 133 ff. Für die widerspruchsfreie Behandlung von Nutzungsüberlassungen ist die Vorstellung, Nutzungsrechte seien Wirtschaftsgüter, im übrigen vollkommen entbehrlich. Vgl. dazu Meyer, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, 1984.

6) Schrb. BdF v. 10. 7. 1984, BStBl. I, 460.

7) BFH v. 20. 11. 1980, BStBl. 1981 II, 68.

8) BFH v. 2. 8. 1983, BStBl. II, 735.

9) Zur Kritik im Einzelnen vgl. Biergans, a. a. O. (Fußn. 5), S. 136; Meyer, a. a. O., S. 285 ff.; ders., Zur Einlagefähigkeit unentgeltlich eingeräumter Nutzungsrechte, DB 1984, 2429 ff.; ders., Zur AfA-Berechtigung bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DSr 1984, 639 ff.; Paus, Zur Aktivierung unentgeltlicher Nutzungsrechte, FR 1981, 5 [6]; Preißer, Die betriebliche Nutzung von Wirtschaftsgütern des Nicht-Unternehmer-Ehegatten (Angehörigen), insbes. die sog. Nutzungsrechtseinlage, DSr 1985, 498 (501 ff.); Stadie, a. a. O. (Fußn. 4), 578 [582].

10) So Littmann, Unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern und Absetzung für Abnutzung, DB 1980, 1040 [1043].

11) Vgl. Beck, Die teilweise berufliche Nutzung eines Hauses durch einen von mehreren Miteigentümern, FR 1978, 281 [284]; Biergans, a. a. O., S. 433; Drenseck, Urteilsanm., FR 1981, 150 f.; Kramer, Die bilanzsteuerliche Behandlung der gemischten Nutzung von Wirtschaftsgütern, DSr 1979, 363 [371]; ders., Nutzungseinlagen bei Verwandtengrundstücken, DB 1981, 1584 f.; Schmidt, Urteilsanm., FR 1980, 199 f.; ders., 4. Aufl. 1985, § 4 EStG Anm. 51b/cc, 59 „Nutzung“ c/bb, § 7 EStG Anm. 3e; Wismeth, Einlage von Nutzungen und Leistungen, 1985, S. 63 ff.; Zimmermann/Neufang, Die steuerliche Behandlung von Ein- und Zweifamilienhäusern, Inf. 1982, 677 [679]. Für den Fall, daß der unentgeltlich Nutzungsberechtigte keine gesicherte Rechtsposition innehat, auch Stadie, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, S. 45 ff.

12) Groh, Nutzungseinlagen im Handels- und Steuerrecht, BB 1982, 133 [141].

13) Anders dagegen im Falle der Nutzungsrechtseinlage vgl. Grützner, Bilanzierung von Nutzungsrechten, BBK 1983, F. 13, 2733 [2738]; Meyer, Zur Einlagefähigkeit unentgeltlich eingeräumter Nutzungsrechte, DB 1984, 2429 [2430]; Stadie, a. a. O. (Fußn. 4), 578 [582].

14) BFH v. 26. 5. 1982, BStBl. II, 594.

15) Vgl. Ley, Nutzungseinlage bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DSr 1985, 261 f.

16) Vgl. Preißer, a. a. O. (Fußn. 9), 498 [503 f.].

Nutzungseinlage ab. Trotz erheblicher Bedenken in Einzelfragen und trotz seines Hinweises auf das Fehlen einer dogmatischen Basis schließt sich *Preißer* der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH zur Nutzungsrechtseinlage aus nicht näher erläuterten „Gründen der Bilanzklarheit“ an. Im folgenden sollen die von *Ley* und *Preißer* gegen die Nutzungseinlage vorgebrachten Argumente untersucht werden.

B. Zulässigkeit von Nutzungseinlagen

Wohl im Hinblick darauf, daß der VIII. Senat des BFH¹⁷ nur Wirtschaftsgüter, nicht aber Nutzungen für einlagefähig hält, meint *Ley*, ihre gegenteilige Auffassung aus dem Sinn und Zweck der Einlagevorschrift ableiten zu müssen. Das von ihr gewählte Beispiel des gemischt genutzten Pkw's, der je nach Willkürung entweder zum Betriebs- oder zum Privatvermögen gehören kann, überzeugt. Entgegen *Ley* ergibt sich die Zulässigkeit der Nutzungseinlage jedoch m. E. bereits aus dem Wortlaut des Gesetzes. Richtig ist zwar, daß die „Nutzungen“ nur bei der Entnahmedefinition¹⁸ ausdrücklich erwähnt werden. Wenn aber Entnahmen „alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen)“ sind, und Einlagen als „alle Wirtschaftsgüter (Bareinlagen und sonstige Wirtschaftsgüter)“ definiert werden, kann man wohl nicht unterstellen, daß der Begriff der „sonstigen Wirtschaftsgüter“ Nutzungen und Leistungen nicht einschließt. Diese Auffassung entspricht dem Willen des Gesetzgebers¹⁹ und der ganz h. M. im Schrifttum²⁰. Zu Recht hat sich der IV. Senat des BFH²¹ in dieser Frage bisher nicht festgelegt.

Dagegen meint *Preißer*²², die Berücksichtigung von Nutzungseinlagen scheitere am Fehlen einer Einlagehandlung. Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. Sowohl bei der Nutzungsentnahme als auch bei der Nutzungseinlage besteht die erforderliche Handlung in der Nutzung eines Wirtschaftsgutes. Während Gegenstand der Nutzungsentnahme die zu betriebsfremden Zwecken abgegebenen Nutzungen eines zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgutes sind, erfaßt die Nutzungseinlage die aus betrieblichen Gründen gezogenen Nutzungen von Wirtschaftsgütern, die nicht zum jeweiligen Betriebsvermögen rechnen. Ob es sich hierbei um die Nutzungen eines dem Betriebsinhaber selbst gehörenden oder eines lediglich unentgeltlich zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgutes handelt, ist unter dem Gesichtspunkt der Einlagehandlung ohne Bedeutung, denn in beiden Fällen sind Nutzungen gezogen worden, und zwar aus betrieblichen Gründen.

Insoweit als *Preißer* meint, auf die Berücksichtigung von Nutzungseinlagen deshalb verzichten zu können, weil sich diese buchtechnisch auch als Bareinlage mit anschließendem Geldabfluß²³ darstellen lassen, verkennt er das Wesen der Einlagen und Entnahmen als Gewinn-Korrekturposten²⁴. Im übrigen scheitert diese Buchungstechnik spätestens bei der Berücksichtigung der AfA, worauf *Preißer* selbst hinweist. Auch aus buchtechnischer Sicht sind daher keine stichhaltigen Argumente gegen die Zulässigkeit von Nutzungseinlagen ersichtlich.

C. Bewertung von Nutzungseinlagen

I. Mögliche Wertansätze

Die eigentliche Problematik der Nutzungseinlage liegt m. E. im Bereich der Bewertung. Im Kreise derjenigen, die die Einlagefähigkeit von Nutzungen dem Grunde nach bejahen, wird die Bewertungsfrage nämlich keineswegs einhellig

beantwortet. Als Maßstab für den Wert der gezogenen Nutzungen sollen in Betracht kommen:

- (1) die mit dem genutzten Wirtschaftsgut zusammenhängenden Aufwendungen einschließlich der AfA (variable und fixe Selbstkosten),
- (2) das ortsübliche Nutzungsentgelt bzw. der auf betriebsindividuelle Wertschätzung beruhende Nutzungswert (Teilwert).

Zwischen dem Teilwert und den tatsächlich entstandenen Selbstkosten können erhebliche Unterschiede bestehen.

Beispiel:

Ein wegen untergeordneter Bedeutung nicht zum Betriebsvermögen gehörender Teil eines unbebauten Grundstücks wird betrieblich genutzt (Selbstkosten: anteilige Grundsteuer; Teilwert: anteilige ortsübliche Miete). In Höhe der Differenz zwischen beiden Werten käme es zur Schaffung von fiktivem Aufwandspotential, wenn man die Bewertung der Nutzungseinlage mit dem Teilwert zuließe.

Die Verschiedenheit der Wertansätze ist auf unterschiedliche Auffassungen über den Zweck der Berücksichtigung von Nutzungseinlagen (und Nutzungsentnahmen) zurückzuführen. Diejenigen, die für eine Bewertung mit dem Teilwert eintreten, meinen, durch diesen Wertansatz solle die Entgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung fingiert werden: „Handelt es sich bei der Einlage um geldwerte Nutzungen ..., wird mit dem Abzug ihres Wertes eine betrieblich veranlaßte Gegenleistung für die Inanspruchnahme der Nutzungen ... ebenso fingiert, wie bei der Einlage aktivierbarer Wirtschaftsgüter Anschaffungsaufwand“²⁵. Geht man dagegen davon aus, daß Nutzungsentnahmen und -einlagen der Abgrenzung von betrieblich veranlaßten und betriebsfremden Ausgaben dienen, kommt nur die Bewertung mit den im Einzelfall tatsächlich entstandenen Kosten in Betracht. Durch die Nutzungsentnahme wird dann lediglich ein außerbetrieblich veranlaßter Aufwand neutralisiert, der im Betrieb durch Abfluß liquider Mittel bzw. Passivierung einer Verbindlichkeit oder durch Verrechnung der vollen Abschreibungen entstanden ist und daher den Gewinn gemindert hat. Bei der Nutzungsein-

17) BFH v. 22. 1. 1980, BStBl. II, 244.

18) § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG.

19) Vgl. BR-Drs. 700/73, S. 249.

20) Vgl. Barske, Einlagen im Einkommensteuerrecht, NWB 1980, F. 3, S. 4857 [4859]; Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin, §§ 4–5 EStG Anm. 247 a–c; Hermann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Anm. 45f.; Hundertmark/Hermes, Die verdeckte Nutzungseinlage im Ertragsteuerrecht, BB 1976, 80 [81]; Klein in: Gnam, Handbuch der Bilanzierung, Freiburg 1977, Stichwort „Einlagen und Entnahmen“, Anm. 9; Klein/Flockermann/Kühler, 3. Aufl. 1981, § 4 EStG Anm. 117; Kramer, a. a. O. (Fußn. 11), 363 [371]; ders., Nutzungseinlagen bei Verwandtengrundstücken, DB 1981, 1584; Littmann/Nieland, 14. Aufl. 1985, §§ 4, 5 EStG Anm. 275; Meilicke, H./Meilicke, W., Nutzungsüberlassung an Gegenständen als offene oder verdeckte Einlage bei Kapitalgesellschaften in Handels-, Bilanz- und Steuerrecht, DB 1977, 927 [932]; Pezzer, Zur körperschaftsteuerlichen Problematik der verdeckten Einlage im Konzern, StuW 1975, 222 [229]; Raupach, Die verdeckte Nutzungseinlage in Kapitalgesellschaften in: Klein/Vogel (Hrsg.), Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grundlagen – Grundlagen, Festschrift für Hugo v. Wallis, 1985, S. 309 [323f.]; Röhrkasten, Die Gewinnauswirkungen der Sacheinlage in Kapitalgesellschaften, BB 1974, 825 [831]; Schmidt/Heinicke, 4. Aufl. 1985, § 4 EStG Anm. 50; Stadie, a. a. O. (Fußn. 11), 45ff.; Wismeth, a. a. O. (Fußn. 11), S. 46f.

A. A. Brenner, Ertragsteuerliche Behandlung von Einlagen, unentgeltlichen Nutzungsüberlassungen und Einbringungen, StbJb 1984/85, S. 130 [131f.]; Döllner, Verdeckte Einlagen bei der Aktiengesellschaft, BB 1971, 1245 [1249f.]; Knobbe-Keuk, Die steuerliche Behandlung von Nutzungsrechten, StuW 1979, 305 [309 Fußn. 13]. Widersprüchlich Blümich/Falk, § 4 EStG (Stand Dez. 1978), S. 56 (bejahend); § 6 EStG (Stand Nov. 1984) Anm. 1243 (verneinend).

21) BFH v. 20. 11. 1980, BStBl. II, 68.

22) Vgl. Preißer, a. a. O., 498 [503].

23) Preißer fingiert einen Zu- und Abfluß auf einem betrieblichen Geldkonto: Kasse an Eigenkapital; Pkw-Kosten an Kasse.

24) Vgl. dazu ausführlich Wismeth, a. a. O., S. 8 ff., 46f., 169f.

25) Littmann/Nieland, a. a. O. (Fußn. 20), §§ 4, 5 EStG Anm. 276.

lage ist es umgekehrt. Hier geht es um die Berücksichtigung von außerbetrieblich entstandenen aber betrieblich veranlaßten Aufwendungen. Wegen ihrer Entstehung außerhalb des Betriebes konnten sie den Gewinn nicht mindern. Da sie jedoch durch den Betrieb veranlaßt sind, muß eine Gewinnkorrektur im Wege der Nutzungseinlage erfolgen. Die beiden Bewertungskonzepte und die damit verbundenen Vorstellungen über den Zweck von Nutzungsentnahmen und -einlagen schließen sich gegenseitig aus.

II. Bewertungskonzept des BFH

Der BFH mußte sich bisher zwar nur zur Bewertung von Nutzungsentnahmen äußern. Er hat sich damit jedoch auf ein Bewertungskonzept festgelegt. Nach ständiger Rechtsprechung²⁶ sind die Nutzungen beweglicher Wirtschaftsgüter mit den im Einzelfall tatsächlich entstandenen Aufwendungen zu erfassen. Im Gegensatz dazu sollten Grundstücksnutzungen nach früherer Rechtsprechung²⁷ mit der ortsüblichen Miete angesetzt werden. Diese Sonderbehandlung hat der IX. Senat des BFH²⁸ jetzt aufgegeben. Nutzungsentnahmen sind nunmehr stets mit den Selbstkosten zu bewerten. Der BFH sieht also den Zweck der Berücksichtigung von Nutzungsentnahmen darin, außerbetrieblich veranlaßte Aufwendungen, die sich gewinnmindernd niedergeschlagen haben, aus der Gewinnermittlung zu eliminieren. Über die Aufwandskorrektur hinaus soll es – anders als bei der Entnahme von Wirtschaftsgütern – zu keiner Gewinnrealisierung kommen.

Entsprechend den zur Nutzungsentnahme entwickelten Bewertungsgrundsätzen kommt der Ansatz einer Nutzungseinlage nur dann in Frage, wenn außerhalb des betrieblichen Bereichs tatsächlich Kosten entstanden sind. In einer neueren Entscheidung hat nunmehr der I. Senat des BFH²⁹ die Auffassung vertreten, daß eine Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft einen (verdeckt) einlagefähigen Vorteil zuwendet, wenn sie Kosten trägt, die im betrieblichen Interesse der Muttergesellschaft liegen. Eben diese Situation ist in jedem Fall der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung bezüglich der vom Überlassenden getragenen Aufwendungen (einschließlich AfA) gegeben. Möglicherweise zeichnet sich durch dieses Urteil die Anerkennung der mit Kosten bewerteten Nutzungseinlage durch den BFH ab. Sofern es lediglich um die Berücksichtigung außerbetrieblich entstandener Aufwendungen geht, kommt die (verdeckte) Nutzungseinlage sogar nach Meinung der Finanzverwaltung³⁰ „in Betracht“.

III. Gegenthese

Entgegen der Rechtsprechung des BFH³¹, der die Fiktion der Entgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung (Fiktionstheorie) stets abgelehnt hat, wird im Schrifttum teilweise die Auffassung vertreten, Nutzungen seien unabhängig von den im Einzelfall tatsächlich entstandenen Kosten mit dem ortsüblichen Nutzungsentgelt oder dem auf betriebsindividueller Wertschätzung beruhenden Nutzungswert anzusetzen. Daher stellt sich die Frage, ob die Bewertungskonzeption des BFH mit dem Gesetz vereinbar ist.

Die Kritiker der BFH-Rechtsprechung können sich darauf berufen, daß nach dem Wortlaut des Gesetzes alle Arten von Entnahmen und Einlagen grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten sind. Nach allgemeiner Meinung hat der Teilwert nichts mit tatsächlichen Kosten zu tun. Vielmehr repräsentiert er den „wirklichen Wert“ aus der Sicht des Betriebes. Auf den ersten Anschein spricht somit einiges dafür, auch Nutzungen mit dem „wirklichen Wert“ zu erfassen.

IV. Stellungnahme

Den Kritikern der BFH-Rechtsprechung hält Wismeth³² entgegen, daß eingelegte Nutzungen wegen der Sonderrege-

lung des „Buchstaben a“ des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit den Kosten bewertet werden müssen. Während der Teilwert somit bei der Bewertung von Nutzungseinlagen nicht zum Zuge kommt, soll er auf Nutzungsentnahmen mangels einer entsprechenden Sonderregelung anzuwenden sein. Dennoch kommt es auch nach Auffassung von Wismeth³³ zu keiner ungleichen Behandlung von Nutzungsentnahmen und Nutzungseinlagen. Seiner Meinung nach entspricht nämlich der Teilwert entnommener Nutzungen den Kosten. Letzteres hat auch der BFH³⁴ immer wieder behauptet. Würde man dieser Behauptung folgen, könnte man sich die – m. E. über den klaren Gesetzeswortlaut hinausgehende – Anwendung der Sondervorschrift des „Buchstaben a“ ersparen; denn der Teilwert von Nutzungen kann nicht davon abhängen, ob sie eingelegt oder entnommen werden. Der Teilwert müßte in beiden Fällen den Kosten entsprechen. Mit dem Hinweis auf die Sonderregelung des „Buchstaben a“ läßt sich die Auffassung der Kritiker der BFH-Rechtsprechung also nicht entkräften, wonach der Teilwert von Nutzungen dem ortsüblichen Nutzungswert entsprechen soll.

Nach Auffassung von Kramer³⁵ ist die Anwendung des für die Bewertung von Wirtschaftsgütern entwickelten Teilwertbegriffs auf Nutzungen nicht möglich. Bei der Bewertung von Nutzungseinlagen und Nutzungsentnahmen geht es nämlich um die Bewertung der tatsächlich gezogenen Nutzungen. Kein gedachter Erwerber des Betriebes würde etwas für die vom Veräußerer gezogenen oder abgegebenen Nutzungen aufwenden. Die Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 EStG sind somit auf Nutzungen nicht anwendbar. Diese Auffassung findet eine weitere Stütze im Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Danach soll der Teilwert im „Zeitpunkt“ der Zuführung zum Betriebsvermögen maßgeblich sein. Für die über einen Zeitraum gezogenen Nutzungen läßt sich jedoch kein Zeitpunkt der Zuführung feststellen. Die Bewertungsvorschrift betrifft daher nur eingelegte Wirtschaftsgüter. Daraus läßt sich jedoch entgegen dem VIII. Senat des BFH³⁶ nicht ableiten, daß Nutzungseinlagen dem Grunde nach nicht zulässig wären; denn die Zulässigkeit oder Nichtzulässigkeit ergibt sich aus § 4 Abs. 1 EStG³⁷. Vielmehr bedeutet das Fehlen einer „besonderen“ Bewertungsvorschrift nur, daß die Bewertung mit den tatsächlich entstandenen Kosten zu erfolgen hat. Im Ergebnis ist die Rechtsprechung des BFH zur Bewertung von Nutzungsentnahmen daher mit dem Gesetzeswortlaut vereinbar.

Ley hat sich zur Bewertungsfrage nicht geäußert. Das von ihr gewählte Beispiel des gemischt genutzten Pkw's legt jedoch die Vermutung nahe, daß auch sie von einer Bewertung der Nutzungseinlage bzw. -entnahme mit den im Einzelfall tatsächlich entstandenen Kosten ausgeht. Da Preißer die Nutzungseinlage schon dem Grunde nach ablehnt, mußte er zur Bewertungsfrage nicht Stellung nehmen.

26) BFH v. 9. 10. 1953, BStBl. III, 337; v. 9. 11. 1962, StRK, § 4 EStG R. 535 (betr. jeweils Pkw) und v. 26. 7. 1979, BStBl. 1980 II, 176 [180f.; betr. Flugzeug].

27) BFH v. 29. 11. 1960, BStBl. 1961 III, 183, und v. 23. 3. 1961, HFR 1961, 198.

28) BFH v. 30. 10. 1984, DB 1985, 1508.

29) BFH v. 4. 7. 1984, BStBl. II, 842.

30) Abschn. 36a Abs. 2 Satz 4 KStR 1981.

31) BFH v. 3. 2. 1971, BStBl. II, 408, und v. 28. 1. 1981, BStBl. II, 612 [614 Tz. 2c].

32) Vgl. Wismeth, a. a. O. (Fußn. 11), S. 63ff., 164ff.

33) Vgl. Wismeth, a. a. O., S. 314 Tz. 8.

34) BFH v. 24. 9. 1959, BStBl. III, 466; v. 30. 10. 1984, DB 1985, 1508 [1509].

35) Vgl. Kramer, a. a. O. (Fußn. 11), DB 1981, 1584 [1584].

36) BFH v. 22. 1. 1980, BStBl. II, 244.

37) Gl. A. Blümich/Falk, § 6 EStG Anm. 1240.

D. Zulässigkeit der Berücksichtigung von Drittaufwand im Wege der Nutzungseinlage

Geht man davon aus, daß Nutzungseinlagen mit dem Teilwert (Marktpreis, Nutzungswert) zu bewerten sind, wird fiktives Aufwandspotential einkünftermindernd geltend gemacht. In diesem Fall ist es völlig unerheblich, ob außerhalb des betrieblichen Bereichs Aufwendungen für das genutzte Wirtschaftsgut entstanden sind und wer sie getragen hat. Die Frage nach der Berücksichtigungsfähigkeit von Drittaufwendungen stellt sich nur, wenn man der Auffassung ist, daß Nutzungseinlagen mit den tatsächlich entstandenen Kosten zu bewerten sind.

I. Unzulässige Erweiterung des Umfangs von Nutzungseinlagen durch Berücksichtigung von Drittaufwand?

a) Auffassung von Ley

Ley geht von der Vorstellung aus, daß nur eigene Aufwendungen des Betriebsinhabers den Gewinn mindern können. Aus dieser Vorstellung ergibt sich zwangsläufig, daß nur die vom Betriebsinhaber getragenen Aufwendungen als Gegenstand der Nutzungsentnahme in Frage kommen. Entsprechendes muß dann auch für die Nutzungseinlage gelten, da sie das Pendant der Nutzungsentnahme ist. Wenn Drittaufwendungen nicht Gegenstand einer Nutzungsentnahme sein können, kommt ihre Berücksichtigung im Wege der Nutzungseinlage also gleichfalls nicht in Betracht. Würde man dennoch Drittaufwendungen im Wege der Nutzungseinlage erfassen, käme es zu einer Erweiterung des Umfangs der Nutzungseinlage gegenüber dem der Nutzungsentnahme. Die Nutzungseinlage wäre nicht mehr das Spiegelbild der Nutzungsentnahme. Das wäre in der Tat kaum zu rechtfertigen.

b) Stellungnahme

Ausgehend von der Vorstellung, Drittaufwendungen könnten den Gewinn nicht mildern, versucht Ley nachzuweisen, daß Drittaufwendungen nicht im Wege der Nutzungseinlage erfaßt werden dürfen. Ley übersieht, daß diese Schlußfolgerung nur richtig sein kann, wenn die Prämisse stimmt. Ob Drittaufwendungen den Gewinn mindern können, läßt sich jedoch weder aus dem Begriff der Nutzungsentnahme noch aus dem Begriff der Nutzungseinlage ableiten.

Geht man nämlich entgegen Ley davon aus, daß Drittaufwendungen abzugsfähig sind, dient die Berücksichtigung im Wege der Nutzungseinlage wie auch die Berücksichtigung eigener Aufwendungen im Wege der Nutzungseinlage nur dazu, außerbetrieblich entstandene aber betrieblich veranlaßte Aufwendungen zu erfassen. Man kann dann nicht davon sprechen, daß der Umfang der Nutzungseinlage erweitert wird. Auch im Falle der Berücksichtigung von Drittaufwand dient die Nutzungseinlage ausschließlich der verursachungsgerechten Abgrenzung von Betriebsausgaben und betriebsfremden Ausgaben. Der Umfang der Nutzungseinlage wird auch nicht gegenüber dem der Nutzungsentnahme erweitert; denn Drittaufwendungen können sehr wohl Gegenstand einer Nutzungsentnahme sein, wenn man von der grundsätzlichen Abzugsfähigkeit von Drittaufwand ausgeht.

Beispiel:

Der Vater überläßt dem Sohn einen Pkw unentgeltlich zur Nutzung im Wege eines Nießbrauchs (= gesicherte Rechtsposition). Der Wagen wird überwiegend betrieblich genutzt. Die Abschreibungen, die der Vater geltend machen könnte, wenn er den Wagen entgeltlich überlassen hätte, werden zunächst in vollem Umfang im Wege der

Nutzungseinlage gewinnmindernd berücksichtigt. Der private Nutzungsanteil wird im Wege der Nutzungsentnahme gewinnerhöhend erfaßt. Dadurch werden die zuviel verrechneten Drittaufwendungen wieder eliminiert.

c) Zwischenergebnis

Ley hat versucht, die Nichtberücksichtigungsfähigkeit von Drittaufwendungen aus dem Begriff der Nutzungseinlage abzuleiten. Das ist jedoch nicht möglich. Denn je nachdem von welcher Vorstellung man ausgeht – Abzugsfähigkeit oder Nichtabzugsfähigkeit von Drittaufwand – kommt man zu entgegengesetzten Ergebnissen. Nicht der Begriff der Nutzungseinlage, sondern der Betriebsausgabenbegriff bestimmt, welche Aufwendungen bei der Bewertung der Nutzungseinlage zu berücksichtigen sind. Auch von den Befürwortern der mit Selbstkosten bewerteten Nutzungseinlage wird häufig übersehen, daß die Nutzungseinlage nur ein Gewinnermittlungstechnisches Instrument zur verursachungsgerechten Abgrenzung von Betriebsausgaben und betriebsfremden Ausgaben darstellt. Damit offenbart sich das von Ley nicht untersuchte Kernproblem: Sind Drittaufwendungen Betriebsausgaben? Diese Frage kann und muß – worauf Groh³⁸ zu Recht hingewiesen hat – völlig losgelöst von der Einlageproblematik beantwortet werden; denn auch im Bereich der Überschusseinkünfte stellt sich die Frage nach der Abzugsfähigkeit von Drittaufwand.

II. Zur Abzugsfähigkeit von Drittaufwand

a) Kostentragungsgedanke

Weit verbreitet ist die Auffassung, der Einkunftserzieler könne objektiv mit der Einkunftserzielung zusammenhängende Aufwendungen nur dann als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend machen, wenn er sie selbst getragen hat. Die Kostentragung durch den Einkunftserzieler wird somit als notwendiges Merkmal des Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenbegriffs aufgefaßt³⁹. Streng durchgehalten wird das Kostentragungsprinzip bisher noch für die Frage der persönlichen Abschreibungsberechtigung. Abschreibungen kann danach grundsätzlich nur derjenige geltend machen, der die zugehörigen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten⁴⁰ selbst getragen hat. Von diesem Grundsatz gibt es nach Ansicht des BFH nur eine Ausnahme: Aufgrund besonderer Vorschriften⁴¹ ist auch der unentgeltliche Erwerber eines Wirtschaftsgutes abschreibungsberechtigt. Er darf nämlich das (Rest-) Abschreibungspotential seines Vorgängers weiter absetzen. Da ein unentgeltlich Nutzungsberechtigter kein unentgeltlich Erwerbender i. S. der §§ 7, 11 d EStDV ist, soll er AfA auf das überlassene Wirtschaftsgut nur geltend machen können, wenn er die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ausnahmsweise selbst getragen hat⁴². Hat der Nutzungsberechtigte – was der Regelfall ist – die Anschaffungs- bzw.

38) Vgl. Groh, a. a. O. (Fußn. 12), 133 [140f.].

39) Vgl. z. B. FG Rheinland-Pfalz v. 14. 5. 1980, EFG 1980, 548 (rkr.); Benthin, Ist der Grundstückseigentümer beim unentgeltlichen Nießbrauch an Grundstücken und unentgeltlichen dinglichen Wohnrecht zum Abzug von Werbungskosten berechtigt?, FR 1979, 166 [171]; Blümich/Falk, § 9 EStG Anm. 154ff., 464, § 21 EStG Anm. 19; Rößler, Nießbrauch und Tatbestand der Einkunftserzielung, DStZ 1981, 274 [276].

40) Hierbei kann es sich um tatsächlich entstandene Aufwendungen oder um fiktive Aufwendungen aufgrund besonderer Bewertungsvorschriften (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG; § 7 Abs. 2 EStDV) handeln.

41) §§ 7 Abs. 1, 11 d Abs. 1 EStDV.

42) Im Falle des Vorbehaltsnießbrauchs ist der Kostentragungsgedanke das einzige Kriterium für die Abschreibungsberechtigung: BFH v. 28. 7. 1981, BStBl. 1982 II, 380, und v. 7. 12. 1982, BStBl. 1983 II, 627. Nimm auch für Abschreibungen auf nachträgliche Gebäudeherstellungskosten i. S. des § 82a EStDV: BFH v. 23. 10. 1984, DB 1985, 1773; FG Rheinland-Pfalz v. 11. 12. 1984, EFG 1985, 441 (rkr.).

Herstellungskosten nicht getragen, ist er auch nicht abschreibungsberechtigt⁴³.

Im Bereich der Abschreibungen sind Drittaufwendungen nach bisheriger Rechtslage also keine Betriebsausgaben. Damit scheidet auch eine Berücksichtigung im Wege der Nutzungseinlage aus. Denn bevor außerbetrieblich entstandene Ausgaben aufwandswirksam werden können, muß deren Betriebsausgabencharakter zweifelsfrei feststehen. Die Einlagevorschriften können niemals der Rechtsgrund für die einkünftermindernde Berücksichtigung von Ausgaben sein. Die Nichtberücksichtigungsfähigkeit von Drittaufwendungen läßt sich also mit dem Kostentragungsgedanken rechtfertigen. Sofern sich dieser allerdings als falsch erweisen sollte, kann auch die Aussage, Drittaufwendungen seien im Wege der Nutzungseinlage nicht berücksichtigungsfähig, nicht aufrechterhalten werden.

b) Argumente gegen den Kostentragungsgedanken

1. Rechtsprechung

Wichtigstes Argument gegen den Kostentragungsgedanken ist die *Rechtsprechung*⁴⁴ zur Berücksichtigungsfähigkeit laufender, d. h. sofort abzugsfähiger Betriebsausgaben und Werbungskosten. Bereits mehrfach wurde entschieden, daß es auf die Kostentragung durch den Einkunftszieler nicht ankomme. Eine Begründung für die unterschiedliche Behandlung der bei der Einkünftermittlung sofort abzugsfähigen und der periodisierungspflichtigen Ausgaben (AfA) hat die Rechtsprechung bisher nicht geliefert. Auch die Vertreter des Schrifttums⁴⁵, die für eine Ungleichbehandlung eintreten, bleiben eine Begründung hierfür schuldig. M. E. gibt es auch keinen Grund; denn nach dem Gesetz können sowohl Abschreibungen als auch sofort abzugsfähige Ausgaben Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sein. Entscheidend ist nur, daß sie durch die Einkunftszielung veranlaßt sind⁴⁶.

2. Zuwendungsgedanke

Hinter der Auffassung, laufende Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten könnten auch dann abgezogen werden, wenn ein anderer als der Einkunftszieler sie getragen hat, steckt eine einfache Überlegung. Für die Besteuerung kann es keinen entscheidenden Unterschied machen, ob der Einkunftszieler Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben mit geschenkten Geldern selbst bestreitet oder ob der Schenker die Verausgabung im Interesse des Einkunftszielers übernimmt, indem er dessen offene Rechnungen begleicht oder finanzielle Verpflichtungen mit der Absicht eingeht, den Einkunftszieler zu bereichern (*Zuwendungsgedanke*). Der Zuwendungsgedanke läßt sich nicht nur auf sofort abzugsfähige Ausgaben anwenden. Ebenso gut kann er auf die periodisierten Ausgaben (AfA) übertragen werden⁴⁷.

3. Rechtsgedanke des § 11d EStDV

Im Schrifttum fehlt es nicht an Versuchen, dieses im Wege der Vergleichsfallmethode gefundene Ergebnis auf eine gesetzliche Grundlage zu stellen. So halten die Vertreter der Splittertheorie⁴⁸ § 11d EStDV für unmittelbar anwendbar. Nach ihrer Auffassung führt die Einräumung eines Nutzungsrechts zur Aufspaltung der (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgutes, womit der Nutzungsberechtigte unentgeltlicher Erwerber i. S. der §§ 7, 11d EStDV in bezug auf einen Teil des Aufwandspotentials des Eigentümers wird. Einige derjenigen, die die Splittertheorie ablehnen, halten eine analoge Anwendung des § 11d EStDV für möglich⁴⁹. Die Vorschrift macht nämlich deutlich, daß es für die AfA-Be-

rechtigung auf die Kostentragung nicht ankommt. Da nur der Fall der unentgeltlichen Übertragung, nicht aber die unentgeltliche Nutzungsüberlassung geregelt ist, erscheint die Vorschrift allerdings lückenhaft. Zur Schließung dieser Lücke schlägt Groh⁵⁰ vor, den im Zivilrecht entwickelten Gedanken der *Drittschadensliquidation* für das Steuerrecht fruchtbar zu machen und dementsprechend die Geltendmachung des Drittaufwandes grundsätzlich zuzulassen.

4. Veranlassungsprinzip

M. E. bedarf es keiner Lückenschließung, weil die Behandlung von Drittaufwand bereits gesetzlich geregelt ist. Der Blick für diese Regelung wird lediglich durch den bislang als richtig angesehenen Kostentragungsgedanken versperrt, für dessen Richtigkeit es jedoch keinen gesetzlichen Anhaltspunkt gibt. Nach § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben solche Aufwendungen, die durch den Betrieb – oder besser: durch die betriebliche Tätigkeit – veranlaßt sind. Da eine Tätigkeit ohne eine handelnde Person nicht denkbar ist, sind die Betriebsausgaben durch ihren sachlichen Zusammenhang mit einer steuerbaren Tätigkeit gleichzeitig auch personell zugeordnet, nämlich dem Einkunftszieler. Eine entsprechende gesetzliche Regelung findet sich in § 9 Abs. 1 EStG für den Bereich der Überschusseinkünfte. Obwohl der Wortlaut dieser Vorschrift eine finale Auslegung nahelegt, ist inzwischen allgemein anerkannt, daß das Veranlassungsprinzip auch für die Zurechnung von Werbungskosten gilt⁵¹. Sie sind bei der

43) BFH v. 28. 7. 1981, BStBl. 1982 II, 454; BMF-Schrb. v. 15. 11. 1984, BStBl. I, 561 [Tz. 19].

44) RFH v. 10. 2. 1937, RStBl. 898; BFH v. 1. 4. 1965, BStBl. III, 359; v. 6. 12. 1968, BStBl. 1969 II, 237; v. 22. 1. 1980, BStBl. II, 244 [245 Tz. 1]; FG Saarland v. 19. 6. 1970, EFG 1970, 493 (rkr.); FG Münster v. 28. 5. 1974, EFG 1974, 566 (rkr.), und FG Hamburg v. 19. 2. 1973, EFG 1973, 324 (bestätigt durch BFH v. 14. 2. 1975, VI R 22/73 n. v.). Die Finanzverwaltung ignoriert diese Rechtsprechung. Vgl. BMF-Schrb. v. 15. 11. 1984, BStBl. I, 561 [Tz. 21].

45) Vgl. Döllerer, Leitgedanken der Nießbrauchbesteuerung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen, StbJb 1984/85, S. 55 [64 ff.]; Hutter, Zur steuerlichen Behandlung von Nutzungsrechten an vermieteten Grundstücken, DStZ 1981, 47 [52]; Littmann/Wolf-Diepenbrock, 14. Aufl. 1985, § 9 EStG Anm. 12 und 428; Seitel, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte, 3. Aufl. 1985, S. 21 f.; Tipke, Steuerrecht, 10. Aufl. 1985, S. 253.

46) §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG; § 7 i. V. mit § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG; § 7 i. V. mit § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

47) Vgl. Biergans, Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1984, 297 [303]; Forgach, Zur AfA-Berechtigung beim unentgeltlich erworbenen Nießbrauch an vermieteten Gebäuden des Privatvermögens, DStR 1978, 635 [638]; Groh, a. a. O. (Fußn. 12), 133 [141]; Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Anm. 40j (3) E. 103; Jacob, Steuern vom Einkommen I, 1980, S. 229; Littmann, 13. Aufl., § 2 EStG Anm. 110; ders., § 7 EStG Anm. 59; ders., Ausgewählte aktuelle Einkommensteuerfragen, StbJb 1960/61, S. 125 [189 Tz. 3]; ders., Unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern und Absetzung für Abnutzung, DB 1980, 1040 [1041 f.]; Mittelbach, Die Abschreibung erhöht den Wert der Zuwendungen, FR 1970, 359 [360]; Stockinger, Einkommensteuerliche und bilanzielle Behandlung des Nießbrauchs an einzelnen Wirtschaftsgütern des Privat- und Betriebsvermögens, Diss. 1978, S. 357 ff.

48) Vgl. Kessler, a. a. O. (Fußn. 4), 1386 ff.; Söffing, Zur Einkommensteuerlichen Behandlung des Nießbrauchs, FR 1975, 361 [361 ff., 416 Tz. 4b]; ders., Urteilsanm., StRK – Anm. § 7b EStG R. 207; Stadie, a. a. O. (Fußn. 4), 578 [581]; wohl auch Hutter, Zur steuerlichen Behandlung von Nutzungsrechten an vermieteten Grundstücken, DStZ 1981, 47 [52]; Mittelbach, Nießbrauchgestaltung. Zivil- und steuerrechtliche Gestaltungsvorschläge, StKongRep 1983, 291 [297, 301].

49) Vgl. Drenseck, Urteilsanm., FR 1980, 150; Schmidt/Drenseck, 4. Aufl. 1985, § 7 EStG Anm. 7; wohl auch Brandenburg, Nießbrauch an Privatgrundstücken, Betriebsgrundstücken und Kapitalvermögen, 2. Aufl. 1985, RdNr. 102 ff.; Wismeth, a. a. O. (Fußn. 11), S. 67.

50) Vgl. Groh, a. a. O. (Fußn. 12), 133 [141], zustimmend Littmann/Grube, 14. Aufl. 1985, § 21 EStG Anm. 245.

51) Vgl. v. Bornhaupt, Ermittlung des Werbungskostenbegriffs nach dem Veranlassungsprinzip im Wege der Rechtsfortbildung, DStR 1983, 11 ff. m. w. N.

Einkunftsermittlung desjenigen zu erfassen, durch dessen Tätigkeit sie veranlaßt sind. Die personelle Zurechnung von Drittaufwendungen ist im Einkommensteuergesetz also über das *Veranlassungsprinzip* geregelt⁵². Eine Gesetzeslücke existiert nicht. Entgegen *Preißer*⁵³ bedarf also nicht das Veranlassungsprinzip, sondern der Kostentragungsgedanke noch des Nachweises seiner gesetzlichen Grundlage.

Aus der Tatsache, daß der Gesetzgeber die personelle Zurechnung von Aufwendungen in indirekter Form geregelt hat, folgt, daß bei der Einkünfteermittlung nur die durch eine bestimmte Tätigkeit veranlaßten Aufwendungen den aus dieser Tätigkeit resultierenden Einnahmen gegenübergestellt werden müssen. Die Zurechnung erfolgt ausschließlich nach sachlichen Gesichtspunkten. Personell zuzuordnen sind erst die ermittelten Einkünfte, und zwar demjenigen, der sie erzielt hat. Schon *Littmann*⁵⁴ meinte, daß nicht Einnahmen und Ausgaben, sondern nur ermittelte Einkünfte personell zuzurechnen seien⁵⁵. Für diese Auffassung spricht auch der Wortlaut des § 2 Abs. 1 EStG, der nicht auf Einnahmen und Ausgaben, sondern auf (ermittelte) Einkünfte abstellt.

lungstechnisch sind die Drittaufwendungen daher im Wege der Nutzungseinlage zu erfassen. Der Umfang der Nutzungseinlage wird durch die Berücksichtigung von Drittaufwand nicht erweitert. Das Veranlassungsprinzip ist in den §§ 2 Abs. 1, 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG verankert. Dagegen läßt sich das Kostentragungsprinzip aus dem Gesetz ableiten. Dies hat *Preißer* verkannt.

wicht

52) Ebenso *Biergans*, a. a. O. (Fußn. 47), 297 [304 ff.]; *Stadie*, a. a. O. (Fußn. 11), S. 32 ff.; weniger deutlich *Schmidt/Heinicke*, 4. Aufl. 1985, § 4 EStG Anm. 96; zustimmend *Littmann/Conradi*, 14. Aufl. 1985, § 20 EStG Anm. 292; *Zenthöfer*, Nießbrauch, Wohnrecht und obligatorische Nutzungsrechte an privaten Grundstücken, FR 1985, 113 [118]; die weitere Diskussion abwartend *Meyer, B.*, Die einkommensteuerliche Behandlung von Nutzungsrechten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, NSt 1985 Nießbrauch, Darst. 2, S. 12.

53) Vgl. *Preißer*, a. a. O. (Fußn. 9), 498 [503].

54) Vgl. *Littmann*, a. a. O (Fußn. 10), 1040 [1041].

55) Vgl. auch § 26b EStG.

Dipl.Kfm. Dr. Ursula Ley, Köln

Schlußbemerkung

Der Erwiderung von *Dirk E. Meyer* auf meinen Beitrag zum Thema „Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung“⁴¹ entnehme ich zwei Haupteinwendungen, auf die ich nachfolgend noch einmal näher eingehen möchte:

– § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG sei nicht lückenhaft. Die Erfassung der Nutzungseinlage ergebe sich aus dem Wortlaut des Gesetzes, da Nutzungen und Leistungen unter den Begriff „sonstige Wirtschaftsgüter“ zu subsumieren seien.

– Der Kostentragungsgedanke sei nicht tragfähig. Demgegenüber ergebe sich zwingend, daß Drittaufwendungen – darunter versteht man vom Steuerpflichtigen nicht selbst, sondern von einem Dritten getragene Ausgaben – beim Steuerpflichtigen einkommensmindernd zu berücksichtigen sind, soweit diese durch die Einnahmeerzielung des Steuerpflichtigen veranlaßt sind. Damit entfielen die Prämissen meiner Argumentation.

1. Die Interpretation des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG

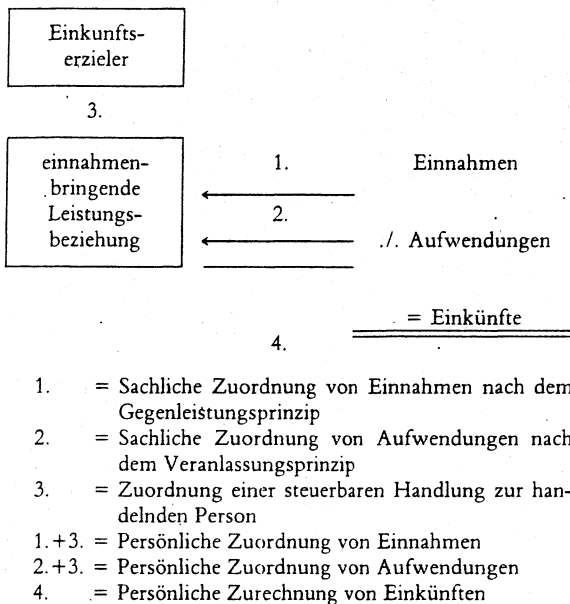
Mit dem Begriff „Nutzungseinlage“ werden gemeinhin die Fälle umschrieben, in denen Gegenstand der Einlage Nutzungen ohne Wirtschaftsgutqualität sind. Demgegenüber wird bei Nutzungen mit Wirtschaftsgutqualität nur von „Einlage“ gesprochen; ihre Einlagefähigkeit ergibt sich selbstverständlich aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG. Fehlt es den Nutzungen an der Wirtschaftsguteigenschaft, können sie nicht unter „sonstige Wirtschaftsgüter“ in § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG subsumiert werden. Damit scheidet eine Rechtfertigung der Nutzungseinlagen auf der Grundlage des Wortlauts des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG aus. Die Annahme einer sich aus dem Vergleich zur Entnahmefinition des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG ergebenden Lücke und deren Schließung durch die analoge Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG auf Nutzungseinlagen scheint mir methodisch der einzig gangbare Weg.

Auch Meyer geht, wenn ich ihn richtig verstehe, davon aus, daß die auf ihre Einlagefähigkeit zu prüfenden Nutzungen nicht die Merkmale eines Wirtschaftsguts erfüllen. Seines Erachtens gilt dies sogar für sämtliche Nutzungen. So schreibt er an anderer Stelle zum gleichen Thema:

1) *Ley*, DStR 1985, 261.

Einkunftserzielung

Einkünfteermittlung



E. Ergebnis

Die These *Ley's*, Drittaufwendungen könnten nicht im Wege der Nutzungseinlage berücksichtigt werden, setzt voraus, daß Betriebsausgaben nur bei demjenigen vorliegen können, der die Aufwendungen selbst getragen hat. Hinsichtlich der AfA folgt der BFH dem Kostentragungsgedanken. Das Ergebnis der Ausführungen *Ley's* entspricht somit der geltenden Rechtslage. Die Richtigkeit des Kostentragungsgedankens und damit der Rechtsprechung ist jedoch äußerst zweifelhaft. *Ley* hat nichts zur Widerlegung der im Schrifttum gegen den Kostentragungsgedanken vorgebrachten Argumente geäußert. Ihre Ausführungen können die Bedenken gegen die Rechtsprechung des BFH daher nicht zerstreuen.

M. E. kommt es auf die Kostentragung nicht an. Entscheidend für die Geltendmachung von Betriebsausgaben und Werbungskosten ist allein der objektive Veranlassungszusammenhang mit der Einkunftserzielung. Auch Drittaufwendungen stehen in einem sachlichen Zusammenhang mit der Einkunftserzielung und sind somit Betriebsausgaben. Sie fallen zwangsläufig außerhalb des Betriebes an. Gewinnermitt-

„M. E. können weder dingliche noch obligatorische Nutzungsrechte als Wirtschaftsgüter angesehen werden“^{2, 3}.

Verneint er die Wirtschaftsguteigenschaft der Nutzungen, läßt sich die Zulässigkeit von Nutzungseinlagen nicht damit rechtfertigen, daß Nutzungen unter „sonstige Wirtschaftsgüter“ in § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG zu subsumieren sind.

2. Das Problem des Drittaufwands

Angenommen, Meyer wendet zu Recht ein, daß meinen Ausführungen zur Nutzungseinlage die Prämisse zugrunde liege⁴, die einkommensmindernde Berücksichtigung von Drittaufwand sei unzulässig, ist selbstverständlich sein Vorwurf berechtigt, daß ich nichts zur Rechtfertigung des Kostentragungsgedankens bzw. zur Widerlegung des Zuwendungsgedankens geäußert habe, was ich an dieser Stelle in gebotener Kürze nachholen möchte.

M. E. ist nur der Kostentragungsgedanke mit dem geltenden Einkommensteuergesetz vereinbar. Zwar läßt sich weder aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 4 EStG noch aus dem des § 9 EStG eine personelle Zurechnung von Betriebsausgaben/Werbungskosten ableiten. Die sachliche Komponente der Zuordnung steht vielmehr im Vordergrund. Aus der Tatsache, daß es weder in § 4 Abs. 4 EStG heißt „Ausgaben des Steuerpflichtigen“ noch in § 9 EStG „Aufwendungen des Steuerpflichtigen“ könnte geschlossen werden, ein Steuerpflichtiger könne auch Ausgaben bzw. Aufwendungen Dritter als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehen. Dieser Umkehrschluß scheint mir jedoch, gemessen am Gesetzeszweck, unzutreffend. Ist es, wie allgemein anerkannt, Zweck des Einkommensteuergesetzes „jeden Bürger nach der Maßgabe seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern zu belasten“⁵, muß man bei einer zweckorientierten Auslegung des § 4 Abs. 4 EStG und des § 9 EStG dahin gelangen, daß nur die vom Steuerpflichtigen getragenen Ausgaben überhaupt als Betriebsausgaben/Werbungskosten abzugsfähig sind, da nur die von ihm getragenen Ausgaben seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindern. Der Steuerpflichtige trägt die Ausgaben, wenn er entweder eigene Mittel, seien sie erwirtschaftet, geerbt, geschenkt⁶, oder geliehenes Kapital einsetzt.

Ich stimme mit Meyer selbstverständlich darin überein, daß die einkommensteuerliche Nichtberücksichtigung von Drittaufwand aus der Sicht des Steuerpflichtigen höchst unbefriedigend ist. Im Gegensatz zu Meyer sehe ich jedoch keine Möglichkeit, über eine entsprechende Auslegung des Einkommensteuergesetzes zur Berücksichtigung von Drittaufwand zu gelangen. Seine Entstehung sollte vermieden werden.

Heinz Richter, Regierungsdirektor, Köln

Die Bedeutung der beruflichen Zielvorstellung des Arbeitnehmers bei einem Autounfall

I. Vorbemerkung

Der etwas ironisierende Unterton in der Überschrift ist bewußt gewählt und, falls nicht erkennbar, so doch gewollt. Der Grund dafür liegt in den Schwierigkeiten, die sich in der Praxis vermehrt dann ergeben, wenn einem Arbeitnehmer auf einer Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die ja qua Gesetz eine beruflich veranlaßte ist, oder auf einer vergleichbaren Fahrt Unfallkosten entstehen, die schlechthin durch die Kilometerpauschale nicht abgegolten sind. Die Kasuistik bei diesem Problemkreis ist kaum noch zu überbieten; der berühmte rote Faden, an den sich die Praxis – wenn eben möglich – klammern möchte, ist m. E. nicht mehr vorhanden oder nur noch schwer erkennbar. So nimmt es denn nicht wunder, daß auch die Rechtsprechung dem Ratsuchenden kaum noch eine Chance gibt, die Leitgedanken einer Urteilsbegründung auf ähnlich gelagerte Sachverhalte zu übertragen. Mal spielen nur die objektiven Gesichtspunkte, mal die objektiven und die subjektiven eine Rolle für die Zuordnung der Fahrt zur beruflichen Sphäre, die dann einmünden in die Bedeutung der beruflichen Motivations- und Zielvorstellung des Betroffenen nicht nur für die, sondern auch während der Fahrt.

Dennoch soll hier versucht werden, aus der vorliegenden BFH-Rechtsprechung (die FG-Urteile zu diesem Problemkreis kann man schon deshalb vernachlässigen, weil fast in jeder EFG-Ausgabe zwei sich widersprechende Urteile veröffentlicht sind) einige Grundsätze aufzulisten, die es ermöglichen, den Gesetzesauftrag zur Gleichmäßigkeit der steuerlichen Behandlung in etwa ausführen zu können. Wer da Hilfestellung vom Richtliniengeber erwartet, wird sicherlich enttäuscht sein; denn Abschnitt 24 Abs. 2 LStR begnügt sich zur Frage der steuerlichen Anerkennung von außergewöhnlichen Kosten neben den Pauschbeträgen mit der Aneinanderreihung von BFH-Urteilsfundstellen.

II. Unfallkosten bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

1. Grundlegung

Nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG sind Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit eigenem Pkw, wenn auch nur in beschränktem Umfang, d. h. in Höhe der dort genannten Pauschbeträge, als Werbungskosten abziehbar. Nach ständiger Rechtsprechung können außergewöhnliche Kosten neben den Pauschbeträgen berücksichtigt werden¹. Die Entscheidung, was im einzelnen Fall zu den gewöhnlichen und was zu den außergewöhnlichen Kosten rechnet, ist weitgehend Tatfrage. Im folgenden sollen zwar überwiegend außergewöhnliche Unfallkosten angesprochen werden; es ist jedoch unstreitig, daß nicht nur außergewöhnliche Unfallkosten, sondern auch andere außergewöhnliche Kosten ggf. neben den Pauschsätzen geltend gemacht werden können. Die Autounfallkosten teilen grundsätzlich das rechtliche Schicksal der Fahrtkosten. Liegt also

2) Meyer, Zur Einlagefähigkeit unentgeltlich eingeräumter Nutzungsrechte, DB 1984, 2429 [2432].

3) Auch in Meyers Erwiderung auf meinen Beitrag kommt dies zum Ausdruck, wenn er ausführt, daß Befürworter der „Nutzungseinlage“ entgegen dem BFH auch dann zu den Nutzungseinlagen kämen, wenn der unentgeltlich Nutzende nicht über eine gesicherte Rechtsposition verfüge. Denn Nutzungen ohne gesicherte Rechtsposition erfüllen, so auch der BFH, nicht die Merkmale eines Wirtschaftsgutes. BFH-Urt. v. 26. 5. 1982, BStBl. II, 594.

4) Hätte ich die Ablehnung von Drittaufwand zu meiner Prämisse erhoben, wäre dies eine m. E. unzulässige Argumentation vom Ergebnis her gewesen. Dies lag mir fern.

5) Hervorhebung v. Verfasserin; BT-Drs. 7/1470, S. 211 f.; zustimmend auch BVerfG, BVerfGE 66, 214, 223; ausführlich zur individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Maßstab der Einkommensbesteuerung vgl. Tipke, Steuerrecht, 10. Aufl. 1985, S. 52 ff., 148 f.

6) Unter Einsatz von geschenkten Geldern wäre auch der Fall zu fassen, daß der Vater z. B. eine Reparaturrechnung des Sohnes begleicht. Hier schuldet der Sohn das Entgelt für die Reparatur. Bezahlte der Vater für ihn, ist hierin ein abgekürzter Zahlungsweg zu erblicken. Läßt hingegen der Vater z. B. ein Wirtschaftsgut des Sohnes reparieren, erhält er hierfür eine Rechnung, so wird diese Ausgabe vom Vater und nicht vom Sohn getragen.

1) Vgl. BFH-Beschl. v. 13.11. 1970, BStBl. 1971 II, 101.